



LE PUEDE INTERESAR

¿Estamos ante el fin de la «Plusvalía del Muerto» en las transmisiones derivadas de los Pactos Sucesorios?

Gabriel Buades Castellà
Abogado Bufete Buades



FICHA TÉCNICA

Resumen: En febrero de 2016, la sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo dictó una sentencia que obligó a modificar la doctrina administrativa relativa al sometimiento en el IRPF de la llamada «Plusvalía del Muerto» en el supuesto de adquisición sucesoria mediante la figura del derecho civil gallego, la Apartación. El objetivo del presente artículo es el de (i) conocer la existencia y la naturaleza jurídica de los llamados Pactos Sucesorios -restringidos en el derecho común-, (ii) entender el tratamiento fiscal en este tipo de operaciones sucesorias y, por último y más importante, (ii) valorar el impacto de la mencionada sentencia del Alto tribunal, repasando la doctrina administrativa más reciente a fin de evaluar una más que probable aplicación análoga a otros pactos sucesorios».

Palabras clave: Pacto sucesorio, apartación, plusvalía del muerto, impuesto sobre sucesiones, mortis causa, inter vivos, sui generis, ganancia patrimonial, consulta vinculante, Galicia, Baleares, TSJ, Tribunal Supremo, TEAC.

Abstract: In February 2016, the Administrative Litigation Chamber of the Tribunal Supremo (Supreme Court) issued a

ruling that forced the modification of the administrative doctrine relative to the submission in the income tax of the so-called "added-value of the deceased" in the assumption of inheritance acquisition through the Galician civil right figure called the "apartacion" (Setting aside of the inheritance prior to death). The aim of this article is to (i) learn of the existence and the legal nature of the so-called inheritance covenants — restricted in ordinary law—, (ii) understand the tax treatment in this type of inheritance transactions, and finally and most importantly, (ii) evaluate the impact of the above-mentioned judgment of the high court, reviewing the most recent administrative doctrine in order to evaluate a more than likely similar application to other inheritance covenants.

Keywords: Inheritance covenant. Apartación (setting aside of the inheritance prior to death). Definition. Added-value of the deceased. Inheritance tax. Mortis Causa. Inter Vivos. Sui generis. Capital gain. Binding consultation. Galicia. Balearic Islands. Judgement of the Tribunal Supremo (Supreme Court). Tribunal Supremo (Supreme Court). Central Economic Administrative Tribunal (TEAC).

SUMARIO

- I. BREVE INTRODUCCIÓN SOBRE LOS PACTOS SUCESORIOS EN ESPAÑA
- II. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PACTOS SUCESORIOS

- III. SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO DEL TRIBUNAL SUPREMO 407/2016 DE FECHA 9 DE FEBRERO DE 2016
- IV. CONCLUSIÓN: EXTENSIÓN DE LA NUEVA DOCTRINA FISCAL A OTROS PACTOS SUCESORIOS

I. BREVE INTRODUCCIÓN SOBRE LOS PACTOS SUCESORIOS EN ESPAÑA

El artículo 1271 del Código Civil, siguiendo la tradición romana contraria a la proliferación de sistemas, pactos o contratos sucesorios, contiene una prohibición genérica a la sucesión contractual, tal y como se deduce del párrafo segundo que dice así:

«Sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquéllos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales, conforme a lo dispuesto en el artículo 1056»

Sin embargo, no solo existen excepciones puntuales recogidas en el mismo Código Civil; sino que, la plurilegislación propia de nuestro país -que constituye el escenario perfecto para observar la heterogeneidad que lo caracteriza- admite en los Derechos civiles autonómicos, con carácter general y con mayor o menor intensidad, los pactos sucesorios⁽¹⁾.

Al margen de la regulación restrictiva del Código Civil, nos encontramos una amplia permisividad en la validez de los contratos sucesorios en los siguientes territorios: Aragón, Cataluña, Galicia, Illes Balears, Navarra y País Vasco. Una mayor permisividad que caracteriza a los Derechos Forales.

Dado que (i) mi ámbito geográfico de actuación profesional se centra en las Illes Balears -en donde la regulación de los pactos sucesorios, al igual que en el País Vasco, llega a ser distinta entre los diferentes territorios que componen la comunidad autónoma- y que (ii) la jurisprudencia y doctrina más reciente relativa al tratamiento fiscal de los pactos sucesorios afecta directamente a la Comunidad Autónoma Gallega, centraremos el presente artículo en régimen civil aplicable en estos territorios, sin perjuicio de extrapolar las utilizadas decisiones del Alto Tribunal a un ámbito más general.

Al margen de la regulación restrictiva del Código Civil, nos encontramos una amplia permisividad en la validez de los contratos sucesorios territorios de Derecho foral

Tal y como define doña María Pons Salvà en la Revista Jurídica de les Illes Balears, la «*diffinitio*» mallorquina regulada en los artículos 50 y 51 del Texto Refundido de la Compilación del Derecho Civil de las Islas Baleares, aprobado por Decreto Legislativo

79/1990 consiste en una atribución patrimonial, fundada en un título lucrativo, creado por un negocio dispositivo, realizado por el ascendiente, que tiene como destinatario un descendiente legitimario. El supuesto de hecho de este tipo comercial consiste en un contrato unilateral del descendiente, mediante el cual renuncia o define sus futuros derechos sucesorios, en la sucesión de su ascendiente⁽²⁾.

Asimismo, la el artículo 209 y siguientes de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de derecho civil de Galicia recogen la Apartación Gallega como un pacto sucesorio de renuncia a la legítima futura a cambio de una adjudicación o transmisión de bienes, de lo que resulta su carácter oneroso, ya que las dos partes intervienen para conseguir una situación favorable: la transmisión de bienes para el apartado y la inexistencia de una legítima de éste en su sucesión para el apartado.

Una vez realizada la breve introducción sobre los pactos sucesorios, y en especial, las principales figuras reinantes dentro de los ordenamientos jurídicos de Illes Balears y Galicia, debemos entrar a analizar el tratamiento fiscal y las consecuencia resultantes de la de sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo en fecha 9 de febrero de 2016.

II. EL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS PACTOS SUCESORIOS

En relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no existen grandes discusiones en cuanto al tratamiento fiscal de este tipo de contratos sucesorios. El artículo 11 del Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones delimita de forma clara el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones, considerando a los contratos o pactos sucesorios como títulos sucesorios a los efectos del Impuesto, conjuntamente con la herencia, el legado y otros.

Los beneficios fiscales que gozan las adquisiciones sucesorias son importantes en gran parte de los territorios de la geografía española. Sirvan de ejemplo los regímenes en Baleares y Galicia. En Baleares, el adquirente liquidará el impuesto con un tipo de gravamen del 1% hasta 700.000€ -siempre y cuando se cumplan los requisitos-, tipo mucho más reducido que el 7% aplicable a las Donaciones. De igual modo ocurre en Galicia, en donde las deducciones de hasta el 99% del

(1) RODRIGUEZ-URÍA, I. La ley aplicable a los Pactos Sucesorios, De Conflictu Legvm, Estudios de Derecho Internacional Privado, pág. 75

(2) PONS SALVÀ, M. El pacto sucesorio mallorquín: La «diffinitio», Revista Jurídica de les Illes Balears, Número 11, año 2012.

importe de la cuota son de aplicación en las adquisiciones sucesorias por descendientes, a condición de que se observen con los requisitos establecidos.

El RD 1629/1991 considera los contratos o pactos sucesorios como títulos sucesorios a los efectos del Impuesto, conjuntamente con la herencia, el legado y otros

Las deducciones previamente mencionadas, conjuntamente con otro tipo de beneficios específicos de cada una de las comunidades autónomas que componen el territorio nacional, hace que las adquisiciones sucesorias suelen ser mucho más atractivas que las adquisiciones de bienes y derechos por donación.

Es por esto que podríamos pensar que las figuras mencionadas en el apartado anterior, es decir, la Apartación Gallega y la Definición Mallorquina, no solo han venido siendo utilizadas con el fin de apartar a un legítimo y así evitar problemas futuros entre hermanos, sino como mecanismo para planear fiscalmente la transmisión patrimonial entre ascendientes y descendientes. Sin embargo, nos encontramos con la problemática de que las transmisiones de bienes que se ha estado efectuando mediante los indicados pactos sucesorios han tributado como ganancia patrimonial en el IRPF del transmitente. Es decir, se ha mantenido la llamada «Plusvalía del Muerto» para este tipo de transmisiones.

Se conoce como «Plusvalía del Muerto» a la alteración que se produce en el patrimonio del causante que supone una variación económica en el mismo, es decir, una ganancia (normalmente) o pérdida patrimonial. Actualmente, aunque no siempre ha sido así, las transmisiones «*mortis causa*» se tratan de una operación no sometida a tributación en el IRPF, tal y como se desprende del artículo 33.3 b) de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por el contrario, la Administración tributaria ha sido reacia a considerar que los pactos sucesorios son realmente transmisiones no sometidas al IRPF por cuanto se trata de operaciones que se producen en vida del causante, que aún no lo es, puesto que aún no ha fallecido⁽³⁾.

Así se ha venido reiterando en la doctrina administrativa mediante múltiples consultas vinculantes contestadas por la Dirección General de Tributos, entre ellas las de CV2248-12 que, con una claridad extrema en posicionamiento de la Administración tributaria, mantenía lo siguiente:

*«Pues bien, en línea con lo dispuesto sobre el devengo en el Impuesto sobre Sucesiones (cuando se celebre el pacto y no cuando se produzca la muerte del donante), al producirse la adjudicación del bien que forma parte del pacto sucesorio por un acto *inter vivos* y no a causa del fallecimiento del contribuyente, la ganancia patrimonial que pueda producirse no se encuentra amparada por la excepción de gravamen que el artículo 33.3,b) de la Ley del Impuesto establece para la coloquialmente denominada plusvalía del muerto».*

La tributación del transmitente en el IRPF ha sido la pauta seguida por la Administración y por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, hasta el 9 de febrero de 2016

La tributación del transmitente en el IRPF ha sido la pauta seguida por la Administración y por parte de los Tribunales Superiores de Justicia, hasta el 9 de febrero de 2016.

III. SENTENCIA DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO DEL TRIBUNAL SUPREMO 407/2016 DE FECHA 9 DE FEBRERO DE 2016

Una vez expuesta la doctrina administrativa relativa a la existencia o no de ganancia o pérdida patrimonial en las transmisiones derivadas de los pactos sucesorios, nos debemos centrar en la reciente sentencia del Tribunal Supremo.

Con el propósito de conocer el iter procesal de la cuestión discutida, nos centramos en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de fecha 29 de octubre de 2014, en la que hace referencia a la jurisprudencia mantenida por diversos tribunales civiles de Galicia, que coinciden en señalar que no se puede calificar la Apartación Gallega como una donación, al no existir ánimo de liberalidad por parte del transmitente, sino que se aparta al legítimo de la futura herencia a cambio de bienes y de su renuncia a la legítima.

(3) La plusvalía del muerto tampoco se grava en caso de pacto sucesorio, en Blog CEF Fiscal Impuestos, <http://www.fiscal-impuestos.com/tributacion-pactos-sucesorios-irpf-sucesiones-sentencia-tribunal-supremo-apartacion-gallega.html>

El TSJ gallego estima el recurso interpuesto por el obligado tributario contra la resolución del TEAR Gallego basándose en que:

«...aunsiendo un negocio jurídico "sui generis", se trata de un pacto sucesorio, y por tanto, que aun cuando la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, esa entrega o transmisión se hace "por causa de muerte"».

El Alto Tribunal, teniendo en cuenta la motivación expuesta en los párrafos anteriores, conjuntamente con su negativa a descomponer la naturaleza jurídica y la finalidad de la Apartación en dos negocios jurídicos -uno *intervivos* y otro *mortis causa*- acaba confirmando la sentencia del TSJ de Galicia indicando que:

«En definitiva la apartación gallega, como pacto sucesorio, es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, comprendida dentro del art. 33.3.b) de la LIRPF; de haberse querido excluir, el legislador bien podría haber excluido los pactos sucesorios, o imponer como condición la muerte física del contribuyente, al no hacerlo no es más que por su expresa voluntad de haber querido comprenderlo en la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial. El hecho de que se pueda utilizar esta figura de la apartación para facilitar posibles fraudes fiscales, resulta un argumento ajurídico e inútil para ayudar a la interpretación del art. 33.3.b), puesto que en la mano de los responsables está el evitarlo, mediante los servicios de inspección o mediante la reforma legal incorporando cláusulas, como se conocen en algunas Normas Forales por ejemplo, para evitar estas conductas intolerables. Todo lo cual debe llevarnos a desestimar la pretensión actuada».

Inmediatamente después de la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ante Tribunal Económico-Administrativo Central. Dicho tribunal fijó un nuevo criterio, dejando obsoletas todas las consultas vinculantes de la Administración Tributaria relativas al tratamiento fiscal en IRPF de la Apartación gallega.

IV. CONCLUSIÓN: EXTENSIÓN DE LA NUEVA DOCTRINA FISCAL A OTROS PACTOS SUCESORIOS

Teniendo en cuenta que la Apartación Gallega está dentro de lo que definimos como pacto de «*non succedendo*» -

-a diferencia de los pactos de «*succedendo*», cuyo objetivo principal es la futura adquisición de una herencia, en vez de la renuncia a la misma-, podemos esperar que la nueva doctrina fiscal sea de aplicación para el resto de pactos de «*non succedendo*» recogidos en otros derechos forales, tales como la Definición Mallorquina y el finiquito de la legítima pitiuso⁽⁴⁾.

En consonancia con la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, conjuntamente con los fundamentos de la sentencia del Tribunal Supremo, podemos afirmar que la Definición Mallorquina se trata (i) de un negocio jurídico «*sui generis*», en la que la entrega de bienes tiene lugar en vida del causante, pero se hace «*por causa de muerte*» y que (ii) es una transmisión lucrativa por causa de muerte del contribuyente, por lo que cumple los requisitos para necesarios, pudiendo concluir que NO debe existir ganancia patrimonial conforme lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la LIRPF.

Si bien aún NO encontramos doctrina administrativa específica que confirme la aplicación analógica de doctrina relativa a la Apartación a la Definición Mallorquina, no solo debemos atender a las voces que provienen de los mentideros de la Administración tributaria, sino que podemos deducir el sentido de la interpretación administrativa en la contestación hecha por la Dirección General de Tributos en relación a las bonificaciones aplicables en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la transmisión de inmuebles mediante la Definición Mallorquina:

«Por tanto, el pacto sucesorio "definición" debe calificarse como negocio jurídico "mortis causa", aunque el instituyente o causante no haya fallecido, con aplicación de los beneficios fiscales que las normas tributarias reconocen a este tipo de negocio.

El artículo 108.4 del TRLRHL prevé una bonificación del 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, que podrán otorgar con carácter potestativo los ayuntamientos en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

Al constituir los pactos sucesorios una transmisión «mortis causa», en la liquidación del IIVTNU serán aplicables todos los beneficios fiscales regulados en la normativa del impuesto para dicho tipo de transmisiones. En concreto, será aplicable la bonificación de hasta el 95

(4) MASOT MIQUEL, M. ¿Es extrapolable a nuestros pactos sucesorios la doctrina fiscal de la STS 407/2016 sobre la apartación gallega?, Revista Missèr, número 109, abril-junio 2016.

por ciento de la cuota íntegra del impuesto regulada en el apartado 4 del artículo 108 del TRLRHL, para el caso de que el ayuntamiento competente para la liquidación del IIVTNU la haya establecido mediante ordenanza fiscal y en los términos y condiciones previstos en el propio artículo 108.4 del TRLRHL y en la correspondiente ordenanza fiscal».

Entendiendo que la interpretación de la Dirección General de Tributos sobre la Definición Mallorquina es calcada a la recogida en las citadas sentencias y en la

nueva doctrina promulgada por el TEAC, debemos concluir que NO tiene ningún sentido que la Administración tributaria NO aplique para este tipo de pactos sucesorios lo dispuesto en el artículo 33.3.b) de la Ley 35/2006 del IRPF, eliminando así la llamada «Plusvalía del Muerto».

La cuestión que queda en el aire es la siguiente: ¿Cuánto tiempo tardará el Gobierno (en el supuesto de llegar a tener uno) en introducir una reforma en el IRPF con el objetivo de limitar abusos?